

Marlena Pabian, Daniel Pauluk*

Wady i zalety informacji niefinansowej w sprawozdawczości organizacji

Wprowadzenie

W ostatnim okresie sprawozdanie finansowe było bardzo krytykowane. Krytyce podlegała zawartość informacyjna sprawozdania finansowego, która nie spełniała potrzeb szerokiego grona użytkowników, koncentrując się głównie na potrzebach inwestorów. Kolejnym zarzutem było skupianie się na przeszłości, niedostarczanie informacji na temat przyszłości, co więcej sprawozdanie nie uwzględniało aktywów niematerialnych, które są obecnie kluczowym czynnikiem sukcesu przedsiębiorstwa.

W związku z powyższym w ostatnim okresie obserwujemy wzrastające zainteresowanie informacją niefinansową.

W rozdziale przeanalizowano stosowane obecnie formy prezentacji informacji niefinansowej, takie jak: komentarz zarządu, raporty CSR i raport zintegrowany oraz podjęto próbę oceny ich przydatności oraz szans rozwoju.

Należy zauważyć, że obecnie układ prezentowania informacji niefinansowej pozostawia wiele do życzenia. Przed wprowadzeniem dyrektywy 2014/95/UE¹ był bardzo zróżnicowany – dyrektywa zmieniła tę sytuację (wprowadzała większą przejrzystość, wspólne minimalne wymogi, co powinno skutkować większą spójnością i porównywalnością ujawnień).

* Studenci ze Studenckiego Koła Naukowego Audytor, Akademia Górniczo-Hutnicza im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem, ul. Gramatyka 10, 30-001 Kraków.

¹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy. Tekst mający znaczenie dla EOG.

1. Źródła informacji niefinansowych

W grudniu 2010 r. IASB² opublikowała koncepcję Komentarza Zarządu (Management Commentary, 2010r.)³. Warto zauważyć, że omawiana forma prezentowania informacji nie ma charakteru standardu międzynarodowego. Jej głównym zadaniem jest przygotowanie odpowiednich informacji uzupełniających sprawozdanie finansowe.

Koncepcja Komentarza Zarządu zaproponowana przez IASB przedstawiła pewne obszary informacji, które miały pomóc przedsiębiorcom w wyborze odpowiednich informacji, które miały się w nim znaleźć. Do wyżej wspomnianych elementów należą:

- ✓ charakter działalności; prezentuje on opis działalności jednostki (specyfiki przemysłu, w którym umiejscowiona jest firma, jej otoczenia, głównych rynków, pozycji konkurencyjnej pomiędzy przedsiębiorstwami, istotę głównych produktów, usług i procesów biznesowych oraz metod dystrybucji,
- ✓ cele przyjęte przez zarządzających i strategia służąca do realizacji celów, ten obszar dotyczy aktualnych celów, priorytetów w działaniu, granice czasowych, a także wyjaśnienie dlaczego wybrana przez nich droga jest najbardziej korzystna dla rozwoju przedsiębiorstwa,
- ✓ najbardziej znaczące zasoby jednostki, różne rodzaje ryzyka i powiązania; warto tutaj skupić się nie tylko na zasobach finansowych, ale także na kapitale intelektualnym, *know-how*, wiedzy czy marce,
- ✓ wyniki poszczególnych działalności i perspektywy; ta część informacji powinna w sposób przejrzysty przedstawiać opis wyników finansowych i niefinansowych, w celu zrozumienia długoterminowej strategii operacyjnej oraz ustalenia jej użyteczności i wydajności,
- ✓ istotne miary i wskaźniki efektywności wykorzystywane przez zarządzających do oceny efektywności jednostki wobec przyjętych celów.

Wszystkie z powyżej wymienionych obszarów mają znaczący wpływ na zawartość Komentarza Zarządu. Co więcej, powyższe informacje razem tworzą istotną całość, przez co nie powinny zostać rozdzielane.

² International Accounting Standards Board – Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

³ IFRS Practise Statement, *Management Commentary. A framework for presentation*, December 2010.

Wprowadzając Komentarz Zarządu, brak było pewności, czy tego typu dokument znajdzie aprobatę wśród zarządzających i właścicieli przedsiębiorstw, którzy musieli przekazać ogromną ilość danych niefinansowych, aby dostosować się do standardu zaproponowanego przez IASB. Istniało zagrożenie, że informacje zawarte w Komentarzu Zarządu mogą wywołać negatywne skutki w relacjach pomiędzy konkurentami. Z drugiej jednak strony inwestorzy czy też inni interesariusze, nie mogą wyłącznie posiłkować się „suchymi” danymi liczbowymi. W przeciwnym razie, sytuacja ta daje niepełny obraz przedsiębiorstwa i stwarza wiele kwestii wymagających domysłu. Informacje prezentowane w Komentarzu Zarządu najbardziej przydadzą się interesariuszowi, gdyż pozwoli dogłębnie poznać sytuację ekonomiczno-finansową jednostki i ocenić jej szanse rozwoju.

Kolejnym źródłem informacji niefinansowej są raporty CSR⁴. Zainteresowanie raportami CSR jest związane z faktem wdrażania działań społecznej odpowiedzialności w jednostce gospodarczej⁵.

Raport CSR jest wyrazem dążenia firmy do przejrzystości działań rozumianego jako wywiązanie się z obowiązku informacyjnego wobec interesariuszy, wyjaśnienia im działań i decyzji, za które firma ponosi odpowiedzialność⁶. Dzięki wprowadzeniu idei CSR firma jest w pełni świadoma swoich działań. Kształtuje w ten sposób długofalowe relacje z interesariuszami, zwiększa swoją przewagę konkurencyjną, potrafi uniknąć sytuacji kryzysowej. Raport społeczny przyczynia się do poprawy wizerunku, w tym zwiększenia zainteresowania oraz wiarygodności wśród interesariuszy, nie tylko zewnętrznych, ale także wewnętrznych. Prowadzi do wzrostu nie tylko popularności w oczach potencjalnych, przyszłych kandydatów do pracy, ale także do satysfakcji obecnych pracowników. Skutkiem takiej sytuacji jest większa motywacja oraz lojalnością wobec firmy.

⁴ *Corporate Social Responsibility* – społeczna odpowiedzialność biznesu, koncepcja według której przedsiębiorstwa na etapie budowania strategii dobrowolnie uwzględniają interesy społeczne i ochronę środowiska, a także relacje z różnymi grupami interesariuszy.

⁵ Działania w ramach CSR w głównej mierze opierają się na angażowaniu firmy, we wszelkiego rodzaju inicjatywy na rzecz otoczenia oraz wprowadzaniu do zarządzania elementów o charakterze socjalnym i społecznym. Przedsiębiorstwo nie jest jedyną jednostką na rynku. Relacje pomiędzy nim a otoczeniem mają różną siłę oddziaływania. Dzięki wprowadzonej idei CSR jest w pełni świadome swoich działań, ale jednocześnie zyskuje pozytywny wizerunek i wzmacnia swoją pozycję na rynku. Podstawową wartością, którą przedsiębiorstwo musi się kierować chcąc wykorzystywać raporty CSR, są świadome decyzje.

⁶ <http://www.newslime.pl/artykuly/art20,o-raportowaniu-csr-slow-kilka-dlaczego-warto.html> [dostęp: 03.05.2017].

Raport CSR może mieć charakter dobrowolnych lub obowiązkowych publikacji. Kluczowe wytyczne w zakresie CSR opracowało GRI⁷, AA1000⁸, EMAS⁹, UNEP¹⁰, IPIECA¹¹.

Najbardziej popularne wytyczne należą do GRI której misją jest „sprawić, by raportowanie kwestii zrównoważonego rozwoju stało się standardową praktyką poprzez zapewnienie wskazówek i wsparcia dla organizacji”. Wytyczne GRI zawierają ogólne zasady komunikowania wpływu działalności biznesowej oraz szczegółowe wskaźniki odnoszące się do poszczególnych części raportu¹².

Od 2017 r. nastąpi wyraźny wzrost prezentowanych przez duże przedsiębiorstwa raportów o społecznej odpowiedzialności, gdyż będą one zobowiązane na mocy Dyrektywy z 2014 r. do umieszczania danych w kwestii środowiskowych, społecznych, pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania łapownictwu czy korupcji¹³.

Wzrost zainteresowania informacją niefinansową spowodował powstanie nowego bardzo intensywnie rozwijającego się obecnie nurtu, jakim jest zintegrowane raportowanie.

Raport zintegrowany ma krótką historię. Cała koncepcja raportowania zintegrowanego (dalej nazywany IR – *Integrated Reporting*) pojawiła się we wrześniu 2011 r. Ramy struktury IR zostały przedstawione dopiero w 2013 roku przez IIRC. Oprócz przedstawienia szkieletu, IIRC przedstawia definicję raportu zintegrowanego – „zwięzły komunikat na temat strategii przedsiębiorstwa, ładu korporacyjnego, osiągniętych efektów działalno-

⁷ *Global Reporting Initiative* – Światowa Inicjatywa Sprawozdawcza.

⁸ *Institute of Social and Ethical AccountAbility* – Instytut na rzecz Społecznej i Etycznej Odpowiedzialności.

⁹ *Eco-Management and Audit Scheme* – unijny instrument ochrony środowiska, funkcjonujący w oparciu o Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1221/2009 z 25 listopada 2009 r. w sprawie dobrowolnego udziału organizacji w systemie ekzarządzania i audytu we Wspólnocie.

¹⁰ *United Nations Environment Programme* – program ochrony środowiska założony przez ONZ propagujący zrównoważony rozwój w globalnym środowisku

¹¹ *International Petroleum Industry Environmental Conservation Association* – światowe stowarzyszenie branży ropy naftowej i gazu zajmujące się kwestiami społecznymi i środowiskowymi; członkowie organizacji odpowiadają za ponad połowę światowego wydobycia ropy naftowej. Zajmuje się ono m.in. promowaniem zrównoważonego raportowania spółek z branży ropy naftowej i gazu ziemnego, współpracuje z Global Reporting Initiative.

¹² <https://www.mr.gov.pl/strony/zadania/wsparcie-przedsiębiorczosci/spoleczna-odpowiedzialnosc-przedsiębiorstw-csr/raportowanie-spoeczne/> [dostęp: 5.03.2017].

¹³ E. Chojnacka, J. Wiśniewska, *Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 436, Wrocław 2016, s. 62.

ści gospodarczej oraz perspektyw rozwojowych, w kontekście środowiska zewnętrznego, które to elementy mają służyć kreowaniu wartości w krótkim, średnim i długim terminie (IIRC 2013: 7)”.

IR zawiera wszystkie informacje o przedsiębiorstwie, które wcześniej przedstawione były w osobnych dokumentach, (informacje finansowe pokrywające się ze sprawozdaniem finansowym, informacje niefinansowe pokrywające się ze sprawozdaniem z działalności – Komentarzem Zarządu, albo prezentowane np. w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego, raporcie zrównoważonego rozwoju).

Zaproponowana w „The International Framework” struktura raportu zintegrowanego zawiera 7 elementów i jest następująca (IIRC 2013: 24):

- ✓ profil organizacji i środowiska zewnętrznego – co organizacja robi, czym się zajmuje i w jakich warunkach funkcjonuje?
- ✓ ład korporacyjny – w jaki sposób nadzór korporacyjny wspiera zdolność organizacji do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie?
- ✓ model biznesowy – jaki jest model biznesowy organizacji?
- ✓ szanse i zagrożenia – jakie są specyficzne ryzyka i szanse, które wpływają na zdolność organizacji do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie?
- ✓ strategia i alokacja zasobów – dokąd organizacja zmierza?
- ✓ dokonania – w jakim stopniu organizacja chce osiągnąć (osiągnęła) swoje cele strategiczne i jakie są jej wyniki w zakresie realizacji?
- ✓ podsumowanie wyników – jakie są wyzwania i niepewności, z którymi organizacja może spotkać się w realizacji swojej strategii i jakie są potencjalne konsekwencje dla jej modelu biznesu i przyszłych dokonań¹⁴?

W odróżnieniu od sprawozdawczości finansowej, IR chce w równym stopniu traktować składniki finansowe i niefinansowe związane z przedsiębiorstwem. Zaletą sprawozdawczości zintegrowanej jest fakt, iż zawiera ona informacje na temat dokonań przedsiębiorstwa zarówno finansowych, społecznych, jak i ekonomicznych. Ten typ sprawozdawczości koncentruje się na wartościach, starając się nie wydzielać z nich wskaźników finansowych i niefinansowych. W porównaniu z obecną praktyką, nie skupia się na przeszłości, lecz także na przyszłości. Dzięki temu następuje lepsze zrozumienie strategii działalności przedsiębiorstwa przez interesariuszy w per-

¹⁴ E.M. Walińska, *Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego?*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 138, SKwP, Warszawa 2015, s. 158.

spektywie długoterminowej oraz przedstawienia przyszłych wyników i dochodów. Przez dodanie kolejnych dodatkowych informacji i zwiększenie przejrzystości zwiększa się zainteresowanie oraz zaufanie interesariuszy.

Z drugiej jednak strony, IR nie posiada jednolitej formy. Warto zauważyć, iż zbyt duża ilość informacji wpływa negatywnie na przejrzystość raportu, a co za tym idzie, występuje trudność w odfiltrowaniu potrzebnych informacji przez inwestorów. Istotną rolę odgrywa tutaj także problem wiarygodności prezentowanych danych niefinansowych, który przejawia się w dużej dowolności w „kreowaniu” informacji niefinansowych¹⁵.

Pomimo tego, że sprawozdawczość zintegrowana jest bardzo innowacyjnym pomysłem, który poddawany jest ciągle modyfikacjom mającym na celu usprawnienia, budzi wiele wątpliwości wśród przedsiębiorców. Tak samo jak przypadku Komentarza Zarządu, ciągle nie wiadomo, jaka ilość informacji udostępnianych w IR będzie stosowna, aby nie stracić przewagi konkurencyjnej. Zbyt duża ilość oddanych informacji może skutkować tym, że cały model biznesowy i jego koncepcja może zostać ujawniona, a to prowadzi do bardzo pogłębionego procesu restrukturyzacji przedsiębiorstwa w celu przywrócenia stabilności funkcjonowania przedsiębiorstwa. Model biznesowy jest unikalny i niepowtarzalny dla każdego przedsiębiorstwa. Jego utrata wymusza stworzenie strategii i procesów przedsiębiorstwa na nowo. Ponadto organizacje obawiają się wnoszenia pozwów sądowych przez inwestorów, którzy wykorzystując dane prospektywne (ujawnione plany organizacji) nie zrealizowali oczekiwanych stóp zwrotu¹⁶. Taki typ raportowania jeszcze bardziej zwiększa presję na zarządzających, gdy więcej osób będzie monitorować wyniki przez nich uzyskiwane. Prawdą jest, że wprowadzanie na rynek nowych, innowacyjnych rozwiązań, najczęściej wiąże się z ponoszeniem określonych kosztów.

Wyżej wymienione problemy dotyczące raportowania zintegrowanego pokazują w praktyce, że jest to jeszcze niedopracowana koncepcja wymagająca pewnych zmian w przyszłości. Nieporządek w obecnym formacie przedstawiania informacji powoduje, że interesariuszom trudno jest wydobyć istotne dla nich informacje. Z tego punktu widzenia wprowadzenie nowego standardu, który zwiększy przejrzystość wydaje się zasadny.

¹⁵ B. Bek-Gaik, *Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy?*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 77 (873), Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015, s. 486–488.

¹⁶ B. Bek-Gaik, *Sprawozdawczość zintegrowana...*, s. 486.

Z jego stworzeniem wiązą się też pewne wyzwania. Jednym z priorytetowych, obecnych problemów jest kwestia zawartości informacji ujawnianych przez przedsiębiorstwa, a także weryfikacji danych niefinansowych zawartych w dokumencie.

2. Przyszłość informacji niefinansowych

W literaturze często zadaje się pytania na temat przyszłości informacji niefinansowych i form ich prezentacji. Rozważania na ten temat są szeroko omawiane w literaturze przedmiotu. Według E. M. Walińskiej zastanowienia wymaga kwestia rozbudowy raportu i ich formy oraz treści, tak aby można było osiągnąć jak największą ilość przejrzystych informacji. Autorka omawianego artykułu twierdzi także, iż nie powinno się zostawiać do wglądu tylko sprawozdania zintegrowanego. Powinno być ono trzecim wymiarem sprawozdawczości obok sprawozdawczości danych finansowych i niefinansowych. Z pewnością wszystkie trzy wymiary pozwolą na przedstawienie odpowiedniego kontekstu do analizy danych.

Odmienne podejście do badanego problemu ma B. Bek-Gaik, która zwraca uwagę, iż raportowanie zintegrowane jest w dalszym ciągu nowym zjawiskiem, przez co wymaga jeszcze głębokiego dopracowania. Interesariusze wraz z ciągłą zmianą rynku potrzebują dodatkowych informacji na temat działania organizacji, sposobu zarządzania nią, tzn. wszystkimi zasobami finansowymi i niefinansowymi. Jednakże rozwój sprawozdawczości zintegrowanej jest ciągle wielką niewiadomą, nie ma pewności, że wyeliminuje ona wszelkie problemy dotyczące dotychczasowych modeli sprawozdawczych, zarówno pod względem zawartych w niej informacji, jak i funkcji transformacyjnej. Z tego punktu widzenia konieczne staje się udoskonalenie zintegrowanego raportowania, jednakże dużym znakiem zapytania jest dotarcie do wyznaczonych celów przez IIRC, co równoznaczne jest ze stworzeniem skutecznej, przejrzystej i wiarygodnej formy prezentowania informacji o przedsiębiorstwie.

Zakończenie

Sprawozdanie finansowe na pewno nie utraciło swojej wartości. Nadal jest ono rzetelnym źródłem wiedzy na temat kondycji przedsiębiorstwa. Jednak jego ostra krytyka wymusiła wprowadzenie informacji niefinansowej, która prezentowana jest w osobnych dokumentach. Przeanalizowane w artykule źródła informacji niefinansowej prezentują najważniejsze zmiany kształtowania jej struktury na przestrzeni czasu. Komentarz Zarządu okazał się przełomowy ze względu na swój międzynarodowy charakter, co przełożyło się na powstanie globalnego modelu ujawnień w Komentarzu Zarządu. CSR nadała zupełnie nowy trend jeżeli chodzi o podejście do celów przedsiębiorstwa. Angażowanie przedsiębiorstw w sprawy społeczne pozwoliło uzyskać zupełnie nowy rodzaj relacji przedsiębiorstwa z otoczeniem. Ujawnianie tego typu informacji do obiegu zewnętrznego, przede wszystkim zwiększyło zaufanie akcjonariuszy oraz znacznie zoptymalizowało stosunki między ludźmi w przedsiębiorstwie. Najbardziej interesujące wydaje się jednak autorom rozdziału raportowanie zintegrowane. Jest to innowacyjny model prezentowania zarówno informacji finansowej jak i niefinansowej. Budzi on wiele wątpliwości wśród przedsiębiorców z powodu nadmiaru informacji oraz braku ich dostatecznej wiarygodności. Z drugiej jednak strony pozwala na zrozumienie długofalowej strategii przedsiębiorstwa. Model prezentowania informacji niefinansowej wymaga jeszcze dużej ilości pracy przez IIRC, gdyż w obecnym formacie panuje bardzo duży nieporządek, jednak rozwój raportów zintegrowanych wydaje się być w pełni uzasadniony.

Bibliografia

- Bąk M., *Zakres i znaczenie sprawozdawczości finansowej a wielkość jednostek gospodarczych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2014.
- Bek-Gaik B., Świdarska G.K., *Dokąd zmierza raportowanie biznesowe?*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice 2016.
- Bek-Gaik B., *Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy?*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015.

- Bek-Gaik B., Rymkiewicz B., *Spoleczna odpowiedzialność przedsiębiorstw a finansowe miary dokonań*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2014.
- Bek-Gaik B., Rymkiewicz B., *Wpływ CSR na finansowe miary dokonań jednostki*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015.
- Chojnacka E., Wiśniewska J., *Raportowanie danych CSR w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2016.
- Gad J., *Sprawozdawczość biznesowa wobec założeń teorii agencji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013.
- Kamela-Sowińska A., *Dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych – nowe wyzwanie dla rachunkowości*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2014.
- Krasodomska J., *Komentarz zarządu w świetle wytycznych Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, SKwP, Warszawa 2011.
- Samelak J., *Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2013.
- Stefańska M., *Podstawy teoretyczne i ewolucja pojęcia społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR)*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2013.
- Szadziewska A., *Przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych w sprawozdawczości spółek w świetle zmian regulacji unijnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2015.
- Walińska E.M., *Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego?*, SKwP, Warszawa 2015.
- Walińska E.M., Gad J., *Raporty Rady Nadzorczej jako uzupełnienie raportów biznesowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012.
- Zuchewicz J., *Istota wiarygodności informacji sprawozdawczej w dobie kryzysu finansowego*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2012.
- <http://www.newsline.pl/artykuly/art20,o-raportowaniu-csr-slow-kilka-dlaczego-warto.html> [dostęp: 05.03.2017].
- <http://www.odpowiedzialnafirma.pl/o-csr/korzysci-z-csr> [dostęp: 05.03.2017].
- <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0095&from=PL> [dostęp: 05.03.2017].
- <https://www.mr.gov.pl/strony/zadania/wsparcie-przedsiębiorczosci/spoleczna-odpowiedzialnosc-przedsiębiorstw-csr/raportowanie-spoeczne/> [dostęp: 05.03.2017].